

# SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XIV LEGISLATURA —————

**Doc. LII-bis  
n. 39**

## RELAZIONE

SULLO STATO DEI RAPPORTI TRA FISCO E  
CONTRIBUENTI NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE

(Anno 2004)

*(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, così come modificato  
dall'articolo 94, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289)*

**Presentata dal Garante del contribuente  
per la regione Liguria**

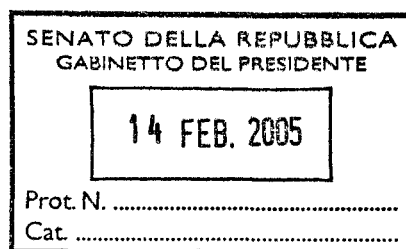
—————  
**Comunicata alla Presidenza il 1° febbraio 2005**  
—————





Genova, 01 febbraio 2005

All'Ill.mo Signor  
Presidente del  
Consiglio dei Ministri  
R O M A



All'Ill.mo Signor  
Presidente del Senato  
R O M A  
All'Ill.mo Signor  
Presidente della  
Camera dei Deputati  
R O M A

Prot. N. 3115

OGGETTO: Relazione del Garante del Contribuente della Regione Liguria sull'attività svolta e prospettazione di soluzioni di aspetti critici ai sensi dell'art. 13 Legge 212/2000.

### Dati numerici del lavoro svolto

Nell'anno 2004 sono giunte al Garante complessivamente 150 segnalazioni e richieste di intervento.

Nell'anno sono state definite con provvedimento 143 pratiche (59 nel I semestre e 84 nel II), che si sono chiuse con 150 deliberazioni, posto che ad ogni provvedimento può corrispondere più di una deliberazione.

Di queste deliberazioni, 41 sono riferibili a solleciti di rimborsi, 14 a raccomandazioni per il superamento di disservizi o malfunzionamenti e ben 90 sono consistite nell'esame di richieste di autotutela, di cui

- 39 archiviate perché infondate
- 32 archiviate perché gli Uffici, a seguito della richiesta di informazioni del Garante, hanno soddisfatto spontaneamente l'istanza del contribuente
- 19 attivazione di autotutela richiesta dal Garante

I dati esposti permettono alcune considerazioni immediate.

- 1) In primo luogo la crescita costante del ricorso al Garante: le segnalazioni ricevute sono state 90 nel 2002, 134 nel 2003 ed ora 150 nel 2004. E' un dato di fatto di cui si possono fornire almeno due interpretazioni: il crescere della fiducia nell'istituzione del Garante, di cui si sono avuti molti riscontri, cui si contrappone, peraltro, un calo della fiducia verso gli Enti impositori. La prassi quotidiana dimostra che un simile rilievo è fondato soprattutto per quanto riguarda i tributi locali.
- 2) Il problema dei rimborsi è ancora molto sentito, sia riferito ai debiti dell'erario che dei tributi locali.
- 3) Le richieste di autotutela costituiscono di gran lunga la parte più consistente e gravosa del carico. Sono quelle che richiedono un tempo di lavorazione spesso molto lungo e costituiscono ognuna un caso a se, anche se talvolta riguardano una pluralità di soggetti, perciò almeno le più significative meritano una trattazione a parte.

### **Punto 1) Osservazioni generali sul lavoro svolto**

Come più volte evidenziato nelle precedenti relazioni e richiesto anche dal Comitato dei Garanti, sarebbe opportuno un intervento per meglio definire i poteri, la struttura e le dotazioni di mezzi del Garante del Contribuente.

Il campo d'azione stabilito dalla Legge 212/2000 è vasto e ambizioso. Superata la fase di avvio, ora si impone la scelta tra mantenere in vita l'istituzione con le funzioni e gli scopi attuali o ridisegnarla completamente.

La quantità di lavoro che al momento ricade sull'Ufficio, per quanto minima rispetto a quella che occorrerebbe per assolvere tutti i compiti di legge, è diventata assolutamente sproporzionata rispetto alle risorse in dotazione.

E' necessario quanto prima un potenziamento degli organici, in modo da poter disporre di competenze specializzate nei diversi settori fiscali e organizzativi.

Rimane inconcepibile che il Garante dipenda per le proprie esigenze dal principale Ente che dovrebbe controllare.

Da più parti è stata richiesta l'attribuzione di maggiori e cogenti poteri. Ciò non appare a questo Garante né necessario né opportuno. Ciò che sembra improrogabile è l'assegnazione di risorse proprie, almeno sufficienti ad assolvere le funzioni che già gli spettano, funzioni che disegnano la figura di un organo di controllo a vastissimo raggio col compito di identificare le criticità e proporre soluzioni, non di intervenire direttamente a risolverle.

Per contro, con le attuali dotazioni, si riesce a malapena a far fronte alle richieste esplicite dei contribuenti; non si può né pensare di divulgare l'esistenza del Garante né, tanto meno, pianificare controlli di propria iniziativa.

Le molte e diversificate figure di Authority e Garanti esistenti nei settori più disparati, hanno incisività solo se note al pubblico che può sottoporre casi alla loro attenzione ed in grado di compiere indagini e studi di loro stessa iniziativa.

Se l'incremento della fiducia dei contribuenti nel sistema fiscale è finalità primaria del Garante, occorre metterlo in condizione di poter intervenire nelle aree in cui riscontra il deficit maggiore.

In Liguria, il settore più critico sembra quello dei tributi comunali, le cui caratteristiche peculiari hanno alcune conseguenze che possono sfociare in notevoli distorsioni se ad esse non si provvede con opportuni rimedi.

L'applicabilità di regolamenti diversi in ogni singolo comune, ad esempio, implica che in presenza di contenzioso il giudice tributario debba esaminare non solo la congruità della pretesa con il regolamento, ma anche l'adeguatezza del regolamento stesso alla normativa statale, per disapplicarlo se ritenuto illegittimo.

Ovviamente, ciò comporta un lavoro enorme e difficilmente si può far ricorso ad una giurisprudenza nazionale consolidata, che non si può formare su temi particolari, data la caratteristica locale dei regolamenti. Per gli stessi motivi, non si può neppure ricorrere alla pubblicistica o alla dottrina, che ovviamente non considerano la pletora di casi originata dalla varietà dei regolamenti locali.

In questo campo l'intervento del Garante può essere uno strumento di ausilio sia per la deflazione del contenzioso, sia per sostenere i Comuni nella messa a punto dei regolamenti, grazie alla sua flessibilità ed alla mancanza di "poteri", che ne fa un agile organo di consultazione, dei cui studi ognuno si può avvalere conservando l'assoluta libertà della decisione finale.

## **Punto 2) La questione dei rimborsi.**

Il problema del pagamento dei rimborsi, segnalato fin dalla prima relazione, permane in tutta la sua gravità.

Va ribadito che, pur nella consapevolezza di oggettive difficoltà, consistenti nella indisponibilità di adeguate risorse finanziarie, il rispetto dei diritti del contribuente è essenziale per stabilire il rapporto di fiducia con l'amministrazione finanziaria voluto dallo Statuto del Contribuente e, prima ancora, regola fondamentale di uno stato di diritto.

Il bilancio dello Stato è sempre parco di finanziamenti per questa voce, ma sarebbe sicuramente un passo in avanti verso la correttezza se almeno venisse reso noto il piano di lavorazione e fosse rispettato un ordine cronologico. Il fatto che siano ancora da pagare i rimborsi automatizzati provenienti dalle dichiarazioni dei redditi anno 1997 e 1998, mentre sono già state lavorate annualità posteriori, risponde probabilmente ad esigenze tecniche ma non è affatto in linea col regolamento di Contabilità Generale dello Stato, senza contare che i rimborsi richiesti con istanza sono spesso riferiti ad annualità anche antecedenti.

*Il problema merita un approfondimento nelle sedi competenti. In questa occasione ci si limita a considerare che i rimborsi debbano essere effettuati nel rispetto di criteri oggettivi.*

*Tra essi sembrano da segnalare:*

- *l'esigenza che siano effettuati con un ordine cronologico che faccia riferimento al tempo in cui il rimborso è stato richiesto nella dichiarazione dei redditi o con istanza;*

- *che, a parità di tempo della richiesta e di tipologia di rimborso, sia sempre data la precedenza a quelli riferiti ai periodi d'imposta più remoti;*
- *che non sia considerata la data in cui la domanda di rimborso è stata riconosciuta fondata dall'ufficio (convalida del rimborso) ma quella in cui l'ufficio avrebbe dovuto decidere sulla stessa;*
- *che, in caso di rimborso fondato su una decisione giurisdizionale, lo stesso sia disposto immediatamente.*

*Altro problema riguarda le procedure attraverso le quali si perviene alla convalida dei rimborsi e alla loro effettiva esecuzione, rispetto alle quali sembra doversi affermare l'esigenza di una loro chiarezza e semplificazione, tale da poter assicurare il rispetto dei criteri adottati, evitando ogni scavalco.*

*L'affermazione contenuta nell'art. 8 dello Statuto del Contribuente, che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione, dovrebbe finalmente trovare generale applicazione con i regolamenti da emanare secondo la previsione dello stesso articolo.*

### **Punto 3) Le richieste di autotutela**

Costituiscono sempre la parte preponderante delle richieste di intervento, ma, col tempo, hanno assunto caratteristiche particolari che permettono di formare dei raggruppamenti.

- La maggior parte è costituita da casi in cui gli errori degli Uffici che hanno portato ad atti viziati sono riconoscibili e riconosciuti immediatamente, soprattutto da parte dell'Agenzia delle Entrate, che provvede ad annullare gli atti stessi non appena ne viene a conoscenza, a seguito della richiesta di chiarimenti da parte del Garante.
- Un altro gruppo, relativo soprattutto a tributi comunali, presenta maggiori difficoltà di soluzione per due ordini di motivi: da un lato la scarsa penetrazione del concetto stesso autotutela negli uffici tributi degli enti locali, dall'altro, la necessità di una migliore messa a punto dei regolamenti, che talvolta sembrano in contraddizione coi principi generali del diritto.

Per questi motivi, spesso non resta ai contribuenti altra soluzione che il ricorso alle Commissioni Tributarie, chiamate a dirimere il duplice aspetto della questione.

A dare un'idea dell'ordine di grandezza del problema, è la notizia che nel 2004, sono pervenuti alla sola Commissione Tributaria Provinciale di Genova ben 517 ricorsi in materia di ICI, a fronte di 313 di IRPEF e 184 di IVA.

Pur tenendo conto dell'azione deflativa del condono, è evidente la sproporzione con la platea di contribuenti incisi dall'ICI, anche perché va egualmente considerato che spesso l'instaurazione di un contenzioso non è conveniente per l'esiguità delle somme in questione, cosicché la tutela dei propri diritti passa in secondo piano.

Il mancato ricorso al contenzioso per i costi da sostenere sproporzionati all'entità dei recuperi, è diffuso anche per quanto attiene ai tributi erariali.

*La soluzione che questo Garante già da tempo suggerisce, consisterebbe in una modifica normativa del processo tributario, tale da consentire la*

*proposizione di ricorsi o l'intervento in giudizio di Enti o Associazioni che siano legittimi rappresentanti di interessi collettivi.*

Già nel processo penale gli enti e le associazioni senza scopo di lucro ai quali, anteriormente alla commissione del fatto per cui si procede, sono state riconosciute in forza di legge, finalità di tutela degli interessi lesi dal reato, possono esercitare in ogni stato e grado del procedimento, i diritti e le facoltà attribuiti alla persona offesa dal reato (art. 91 C.P.P.). Il problema si pone ovviamente anche in tema di tutela di detti interessi nel procedimento amministrativo (vedasi art. 9 L. 341/1990) e non può essere ignorato in sede di tutela giurisdizionale amministrativa e civile.

*Nell'ambito della giustizia tributaria il tema pare di particolare rilevanza, perché frequentemente ci si trova in situazioni rispetto alle quali i singoli contribuenti sono in difficoltà nel far valere i propri diritti nei confronti del fisco, spesso anche per la relativa esiguità dei valori in contestazione, singolarmente considerati, mentre tali diritti potrebbero essere ben sostenuti da un ente o associazione che assumesse collettivamente la loro tutela.*

- Il terzo gruppo di istanze di autotutela è forse il più interessante, perché non fa riferimento a casi sporadici, ma tocca questioni fiscali particolari, se vogliamo di nicchia, ma che ricadono su una pluralità di contribuenti e richiedono, di solito, tempi di lavorazione che superano il semestre e studi approfonditi. Per questo, alcuni di essi meritano di essere riportati più dettagliatamente.

#### **IVA al 4% per le residenze sanitarie assistite**

Si è verificato che un consorzio di cooperative sociali, ONLUS di diritto e gestore di una casa di riposo per anziani (residenza sanitaria assistita), abbia applicato l'IVA al 4%, sulle somme richieste con fattura ai ricoverati ed alla ASL, sostenendo la possibilità di opzione tra applicazione dell'IVA ed esenzione.

La prassi ha sollevato notevoli proteste da parte di associazioni finalizzate alla tutela degli interessi dei cittadini, sensibili al fatto che contrariamente a disposizioni di legge, si sia addossata un'imposizione a carico di categorie particolarmente disagiate.

La "residenza sanitaria assistita" infatti, non è una semplice casa di riposo, ma una "struttura di spedalizzazione territoriale" in cui il paziente anziano e non autosufficiente viene ricoverato, la cui retta di degenza viene coperta solo parzialmente dalla ASL.

Questo Garante, approfondito l'argomento, tenuto conto di circolari e risoluzioni ministeriali già intervenute sul punto, nonché delle Direttive Comunitarie e della Giurisprudenza della Corte di Giustizia e, soprattutto, della inammissibilità di una interpretazione normativa che vorrebbe far dipendere l'assoggettamento o meno del cittadino ad una imposta dall'opzione di un privato (nella fattispecie il gestore della casa di riposo), ha preso posizione in favore dell'esenzione dall'imposta e, di fronte ad atteggiamenti degli Uffici finanziari locali che sembravano avere perplessità sull'applicazione della norma, ha deliberato di rivolgere alla Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Liguria la raccomandazione di porre in

atto le misure di sua competenza volte a far cessare la fatturazione ritenuta illegittima.

Con nota del 4 novembre 2004, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso – dopo aver diramato la Circolare 43 del 2 novembre, ha dichiarato di condividere le conclusioni di questo Garante del Contribuente, nel senso che le prestazioni che si sostanziano nella gestione globale di una casa di riposo sono oggettivamente esenti, ai sensi dell'art. 10 n.21 del DPR n. 633/72.

Nella legge finanziaria 2005, comma 467, la disposizione è stata ribaltata, con l'introduzione esplicita della possibilità di opzione.

Restano i dubbi sulla costituzionalità della norma, cioè se sia legittimo che il ricoverato sia colpito da una imposta per scelta di un privato; sulla aderenza alla VI Direttiva Comunitaria (art.13 lett. G), trattandosi di prestazioni di servizi strettamente connessi con l'assistenza e la sicurezza sociale, forniti da case di riposo, effettuate da organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo stato membro interessato ed anche se non vi sia violazione delle norme sulla concorrenza, dato che optare per la tassazione consente di detrarre l'IVA sugli acquisti e quindi, come in questo caso, per prestazioni che hanno il corrispettivo massimo fissato da una legge regionale, di partecipare alle gare con offerte più basse, peraltro aggravando i costi proprio per la fascia di popolazione da proteggere e per le ASL.

### **Lavoratori e pensionati frontalieri**

La "Frontalieri Autonomi Intemeli" – Associazione di volontariato di Ventimiglia, ha chiesto l'intervento di questo Garante presso l'Agenzia delle Entrate affinché sia applicata anche nei confronti dei frontalieri pensionati la Legge 27/12/2003 n. 289, che all'art. 2 comma 11 stabilisce che per l'anno 2003 – disposizione poi estesa al 2004 – i redditi di lavoro dipendente, prestato in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero, in zone di frontiera ed in altri Stati limitrofi, da soggetti residenti nello Stato, concorrono a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 8000 euro, contrariamente all'attuale interpretazione che esclude l'applicabilità della norma nei loro confronti.

Sulla base della disposizione testuale, per la quale le pensioni costituiscono redditi di lavoro dipendente e della qualificazione della pensione come retribuzione differita, considerato che la norma agevolativa non fa alcun riferimento temporale al momento in cui la prestazione è avvenuta, laddove, certamente, anche la pensione deriva da lavoro prestato all'estero in zona di frontiera (nella fattispecie nel Principato di Monaco), preso atto del contrario orientamento espresso dalla Direzione Centrale della Agenzia delle Entrate, questo Garante ha deliberato di raccomandare alla Direzione Regionale della Agenzia di attivarsi nelle forme meglio viste, affinché ai frontalieri pensionati sia riconosciuto il diritto alla deduzione in oggetto.

Va notato che nella Finanziaria 2005 l'agevolazione è stata confermata, ma nulla è stato specificato per quanto riguarda i pensionati.

Peraltro, la Cassazione con sentenza n. 16098/04 del 18/08/2004 ha escluso l'applicabilità della norma nei confronti dei pensionati con la principale motivazione, invero succinta e poco convincente, che l'affermazione contenuta nell'art. 46, 2° comma, lett.a) del D.P.R. 917/86 che le pensioni costituiscono



reddito di lavoro dipendente, è da considerare“ ai fini della loro inclusione nella base imponibile, non anche ai fini della loro esclusione”.

### **Recupero del “bonus assunzioni” indebitamente fruito ex L. 388/2000**

Un contribuente cui è stato notificato l'avviso di recupero ed irrogazione sanzioni a seguito dei controlli sull'applicazione dell'art. 7 L. 388/2000, ne ha sottoposto la correttezza formale al vaglio del Garante.

Nonostante l'Ufficio si sia attenuto alle disposizioni contenute nella Circolare n. 35E del 2003, questo Garante ha ritenuto che, contrariamente al parere dell'Agenzia, l'avviso di recupero non può concretizzarsi in una semplice comunicazione, avente le caratteristiche di controllo formale, non impugnabile autonomamente, ma deve avere caratteristiche dell'avviso di accertamento a seguito di controllo sostanziale, per poter essere impugnato nel merito.

A ritenere il contrario, le somme da recuperare e le sanzioni irrogate con l'avviso di recupero non sarebbero supportate da un titolo valido per la loro iscrizione a ruolo. La tesi del Garante è risultata condivisa anche da alcuni giudici tributari ed il problema è stato risolto con la Legge Finanziaria 2005 al comma 421.

### **Regolarità di ruoli che risultano tempestivamente resi esecutivi ma trasmessi al Consorzio Nazionale Esattori con ampio ritardo.**

Il problema è stato sollevato da molti contribuenti, specie in occasione del condono “sanatoria dei ruoli”, l'accesso al quale era vincolato alla data di consegna al Concessionario della Riscossione.

Molti ruoli che risultano resi esecutivi nel dicembre 2000 dal soppresso Centro di Servizio non sono stati consegnati prontamente al Concessionario tramite il CNC; talvolta la data di trasmissione risulta ritardata anche di più di un anno.

Appare non correttamente applicata la disposizione del D.M. 321/99 secondo cui i ruoli “sono redatti, firmati e consegnati mediante trasmissione telematica al CNC, ai competenti concessionari del servizio nazionale della riscossione” e sorge il dubbio che non sia stato rispettato il termine previsto a pena di decadenza per l'esecutività dei ruoli.

La questione è tuttora allo studio di questo Garante, che incontra la difficoltà di reperire il materiale cartaceo o informatico del soppresso Centro di Servizio.

### **Motivazione degli avvisi di accertamento ICI**

Diversi Comuni continuano ad emettere avvisi di liquidazione o di accertamento con la sola motivazione di “mancata corrispondenza tra quanto versato e quanto dovuto”, cui segue la nuda indicazione dei dati catastali, rendendo l'avviso assolutamente indecifrabile quando nel calcolo rientrano più immobili, con aliquote o agevolazioni diverse.

Aldilà del fatto che il recupero d'imposta nella somma finale sia corretto, non è sicuramente ammissibile che il metodo di calcolo seguito debba essere spiegato dai funzionari del comune, prima al contribuente e dopo ai giudici in sede di processo tributario; si rammenta che la mancanza di motivazione costituisce di per se stessa causa di nullità dell'atto.

Purtroppo, il fatto stesso che la prassi sia seguita da comuni diversi e sparsi sul territorio, rende difficile il formarsi di un orientamento uniforme che la condanni inequivocabilmente. Inoltre, sembra da rilevare il fatto che è più conveniente per molti Comuni soccombere in contenzioso per un numero limitato di ricorsi, piuttosto che dar corso alla modifica delle procedure di accertamento e di controllo, affidate di solito a Società private cui sono legati da contratti.

Il Garante del Contribuente

Giulio Gavotti

Dante Siri

Giorgio Carbone

The image shows three handwritten signatures in black ink. The top signature is for Giulio Gavotti, the middle one for Dante Siri, and the bottom one for Giorgio Carbone. The signatures are written in a cursive style and are partially enclosed by a large, hand-drawn bracket on the right side.



